

Audience publique du 17 mars 2016

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Belgique),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 36045 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 mars 2015 par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg s.à r.l., avocat à la Cour, ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20 rue Edward Steichen, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B.147.248, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, représentée par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à B-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 février 2015 portant rejet de sa réclamation introduite le 28 janvier 2015 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 28 novembre 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date le 22 juin 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2015 par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg s.à r.l., préqualifiée, au nom et pour le compte du demandeur ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 janvier 2016.

En date du 28 novembre 2014, le bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué et de représentant légal de la société anonyme ... S.A., anciennement la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », ledit bulletin, qui déclare Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant de ... euros au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2009, étant motivé par les considérations suivantes :

« (...) Il résulte de la publication au Mémorial C No ... page ... du ... que lors de l'assemblée générale du ..., vous avez été nommé administrateur-délégué de la société ... (anc. ...) [...] »

Suivant les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 1999 à 2009, vous étiez représentant légal de la société ... (anc. ...) [...] »

En cette qualité vous disposiez du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre seule signature, dans le cadre de la gestion journalière.

En votre qualité d'administrateur-délégué et de représentant légal vous étiez en charge de la gestion journalière de la société ... (anc. ...) [...] »

Par conséquent et conformément aux termes des §§ 108 et 103 AO vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ... (anc. ...) dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Votre faute personnelle consiste dans le fait de ne pas avoir accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la personne représentée, et notamment dans le manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution des obligations fiscales de la société avec comme conséquence une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt dû.

Notamment dépôt tardif des déclarations fiscales.

Pour l'année fiscale 2009 :

- *Zu widerhandeln gegen §§ 5 und 6 StAnpG :*
- *§ 5 StAnpG : « Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung massgebend. [»]*

- § 6(1) StAnpG : « Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden »
- § 6(2) StAnpG: « Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären [».]

Cette façon de procéder et le défaut de paiement des montants dus à titre de ... € constituent manifestement une faute grave de vos obligations en tant que représentant légal de la société ... (anc. ...)[.]

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les impôts d'un montant de ... €[.]

Ce montant de ... euros se compose comme suit :

l'impôt sur le revenu des collectivités

Année 2009 Principal *... €*

l'impôt commercial communal

Année 2009 Principal *... €*

En vertu du § 110 AO votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous êtes tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société ... (anc. ...)[.]

Considérant que l'inexécution des ces obligations est à qualifier de fautive.

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôts d'un montant de ... euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.

Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentant vous êtes chargé de la gestion journalière de la société ... (anc. ...) j'engage votre seule responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ... euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs. (...) ».

Par courrier de son litismandataire du 27 janvier 2015, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 25 février 2015, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« (...) Vu la requête introduite le 28 janvier 2015 par Me Jean-Pierre WINANDY, au nom du sieur ..., demeurant à B-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés ... en date du 28 novembre 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1^{er} AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les formes (§249AO) et délai de la loi; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ..., de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal dus par la société pour l'année 2009 au montant total de ...; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait notamment valoir qu'il n'a commis aucune négligence fautive pouvant engager sa responsabilité ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

Qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

Que dans la mesure où l'administrateur-délégué, par l'inexécution fautive de ces obligations, a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§ 110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19.02.1965 StRK § 44 EStGR, 13; jurisprudence constante TA et CA) ;

Que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur-délégué d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1^{er} AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal dus par la société pour l'année 2009 ;

Qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur-délégué pour l'année d'imposition litigieuse ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no ... du ... que lors de l'assemblée générale du ..., le réclamant a été nommé administrateur-délégué de la société ... et ce jusqu'à l'assemblée générale extraordinaire du ... qui a décidé d'accepter la démission du réclamant de son poste d'administrateur-délégué, décision qui a été publiée au Registre de Commerce et des Sociétés en date du ... ;

Qu'en cette qualité il était en charge de la gestion journalière de la société et avait le pouvoir d'engager la société sous sa seule signature jusqu'au jour de sa démission ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet qu'il se dégage du dossier fiscal que le réclamant a déposé tardivement les déclarations fiscales et qu'il n'a pas veillé à ce que la totalité des impôts dus par la société soit continuée au receveur ;

Que cette façon de procéder constitue une faute grave et une violation des obligations incombant au représentant légal de la société ;

Considérant que par ces agissements le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal dus par la société pour l'année 2009 au montant total de ... euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur-délégué de la société visée est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de celle-ci au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le représentant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 mars 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale, précitée, du 25 février 2015.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et un bulletin de l'impôt commercial communal.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale déferée, lequel est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur expose les faits et rétroactes à la base de la décision déferée.

En droit, il soutient qu'outre le fait que ni le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre, ni la décision déférée ne prouveraient que l'inexécution de ses obligations fiscales aurait été fautive, il aurait été dans l'impossibilité juridique de payer les impôts sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal dus par la société ... au titre de l'année d'imposition 2009, étant donné, d'une part, que ces impôts n'auraient été établis que suivant les bulletins d'impôt émis le 29 octobre 2014 – le demandeur précisant que tout paiement éventuellement fait avant cette date aurait été « (...) retourné à son auteur (...) » par l'administration des Contributions directes – et, d'autre part, qu'il se dégagerait du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société ... du ... versé en cause qu'à cette dernière date, il aurait démissionné de ses fonctions d'administrateur-délégué de cette société.

Compte tenu de cette démission, il ne saurait pas non plus lui être reproché d'avoir déposé tardivement les déclarations fiscales relatives à l'année d'imposition 2009. En effet, le délai pour déposer une déclaration fiscale d'une société de capitaux expirerait le 31 mai de l'année suivant la date de clôture du bilan, de sorte qu'à la date de sa démission, soit le ..., ledit délai n'aurait pas encore expiré. Si, par la suite, la société ... n'avait pas respecté le délai en question, ce qui ne serait pas établi, cette circonstance ne lui serait pas imputable.

Le demandeur en déduit que dans la mesure où il n'aurait commis aucune faute, ce serait à tort qu'un bulletin d'appel en garantie aurait été émis à son encontre et s'il y avait eu lieu de procéder à un appel en garantie, ce dernier aurait dû viser les dirigeants de la société ... en fonctions « (...) au moment de la liquidation des impôts concernant l'année 2009 (...) ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en insistant sur le fait que le demandeur ne saurait se prévaloir de sa démission de ses fonctions d'administrateur-délégué de la société ... le ... pour se soustraire à ses responsabilités légales, étant donné qu'aux termes du paragraphe 110 AO, la responsabilité des actes accomplis ou devant être accomplis pendant la période au cours de laquelle il aurait été investi desdites fonctions survivrait à l'extinction de son pouvoir de représentation de ladite société.

En se prévalant du paragraphe 118 AO, il soutient encore qu'en présence de plusieurs représentants d'une société, la poursuite du tiers responsable par le bureau d'imposition serait libre et discrétionnaire, mais exigerait de ce fait une appréciation effective et explicite des circonstances justifiant sa décision en raison et en équité, ce qui impliquerait l'existence d'une motivation quant au principe même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité. Or, dans la décision déférée, le directeur aurait développé en détail et à suffisance de droit les motifs qui l'auraient amené à engager la responsabilité du demandeur. Dans ce contexte, le délégué du gouvernement cite deux jugements du tribunal administratif des 14 juin 2010 et 26 mai 2011, inscrits respectivement sous les numéros 26277 et 26986 du rôle, desquels il ressort, entre autres, d'une part, que si, en présence de plusieurs co-responsables, le bureau d'imposition a la faculté de poursuivre chacun d'eux, en vertu de la solidarité entre les représentants légaux d'une société prévue par le paragraphe 7 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « Steueranpassungsgesetz », en abrégée « StAnpG », il pourrait tout aussi bien limiter l'appel en garantie à un ou plusieurs des co-

responsables, le bureau d'imposition ayant l'obligation de relever les circonstances particulières ayant déterminé son choix et, d'autre part, en présence de plusieurs représentants d'une société, dont l'un d'entre eux se serait vu confier la gestion journalière des affaires de la société en question, la détermination du représentant responsable d'un comportement fautif s'apprécierait en fonction de la répartition des tâches concernant la gestion de ladite société. Or, en l'espèce, il ne serait pas contesté que Monsieur ... aurait été investi du mandat d'administrateur-délégué de la société ... et qu'il aurait été responsable de la gestion journalière des affaires de celle-ci. Par ailleurs, les raisons et les motifs ayant déterminé le choix du bureau d'imposition de retenir la responsabilité du demandeur ressortiraient à suffisance de droit du bulletin d'appel en garantie litigieux.

Le délégué du gouvernement expose ensuite en substance que le paragraphe 109 AO prévoirait un régime spécifique de responsabilité des représentants d'une société qui ne dérogerait pas au droit commun mais qui s'y ajouterait en le renforçant. En citant un certain nombre de passages de la décision directoriale déferée, il conclut que les conditions prévues au paragraphe 109 AO pour engager la responsabilité d'un représentant d'une société commerciale seraient remplies en l'espèce.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur conclut au rejet de l'argumentation de la partie étatique basée sur le paragraphe 110 AO, en insistant sur le fait que s'il se dégage de cette disposition que l'extinction des pouvoirs d'un représentant ne mettrait pas fin à la responsabilité de ses agissements antérieurs, encore faudrait-il que la partie étatique rapporte la preuve d'une « *schuldhafte Verletzung* » de ses obligations pendant la période ayant précédé l'extinction de son pouvoir de représentation. A cet égard, le demandeur fait valoir que le reproche de la partie étatique ayant trait à une méconnaissance des paragraphes 5 et 6 StAnpG ne serait précisé d'aucune façon.

Par ailleurs, il réitère ses contestations quant au reproche formulé par la partie étatique ayant trait à un dépôt tardif des déclarations fiscales de la société ... pour l'année d'imposition 2009. A cet égard, il donne à considérer qu'il ressortirait d'une publication au Mémorial C que les comptes sociaux de cette société relatifs à l'année 2009 n'auraient été déposés que le 4 janvier 2011, de sorte qu'en tout état de cause, les déclarations d'impôt pour l'année d'imposition en question n'auraient pu être remises qu'après cette date. Si ces déclarations ont dès lors été effectivement déposées en dehors du délai légal, cette circonstance serait exclusivement imputable aux administrateurs de la société ... lui ayant succédé.

Le demandeur déclare encore ne pas contester la faculté de l'administration des Contributions directes de limiter ses poursuites à l'un des co-responsables. Il soutient en revanche qu'il ne serait pas loisible à ladite administration d'appeler en garantie un administrateur qui n'aurait pas commis la moindre faute tout en épargnant ceux qui seraient responsables, le demandeur insistant sur le fait que son objectif ne serait pas de s'exonérer de sa responsabilité en invoquant la faute d'un tiers, mais de souligner qu'il n'aurait pas commis la moindre faute justifiant l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à son encontre.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement soutient qu'en 2009, la société ... aurait vendu un immeuble avec constitution d'une réserve immunisée sur la plus-value

réalisée, au sens de l'article 54 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », à hauteur de ... euros. Après l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2009 en date du 5 mai 2010 et lors de la procédure d'imposition pour les exercices subséquents, le bureau d'imposition se serait rendu compte du fait que les conditions posées par l'article 54 LIR, précité, ne seraient pas remplies et que le bénéfice déclaré pour l'année d'imposition 2009 devrait être majoré de la susdite plus-value. En précisant, premièrement, que l'échange de courriers entre le bureau d'imposition et la société ... se serait fait via l'adresse de la société à responsabilité limitée ... S.à.r.l., ci-après dénommée « la société ... », dont le demandeur serait le gérant, sur demande expresse de ce dernier, deuxièmement, que tout courrier envoyé par la société ... à l'administration des Contributions directes aurait été signé par Monsieur ... et, troisièmement, que les demandes de fourniture d'explications et de documents adressées par le bureau d'imposition à la société ... seraient restées sans suite, le délégué du gouvernement soutient, d'une part, que même après sa démission, le demandeur aurait continué à « (...) *jouer un rôle actif* (...) » au sein de ladite société, en ce qu'il aurait été sa personne de contact, par l'intermédiaire de la société ..., et, d'autre part, qu'au vu des éléments à sa disposition, le bureau d'imposition aurait conclu que le produit de la vente immobilière susmentionnée aurait été prélevé intégralement par le demandeur via son compte courant d'associé, sous le couvert d'une prétendue cession de parts. Le délégué du gouvernement ajoute que le 29 octobre 2014, des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal auraient été émis à l'encontre de la société ... au titre de l'année d'imposition 2009. Ces bulletins énonceraient clairement les raisons de la rectification entreprise en citant explicitement les paragraphes 5 et 6 StAnpG. Le délégué du gouvernement précise qu'en invoquant ces dernières dispositions, le bulletin d'appel en garantie litigieux énoncerait clairement la nature de la faute personnelle reprochée à Monsieur

Le paragraphe 103 AO prévoit ce qui suit: « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société commerciale est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du défaut de paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 (1) AO, qui prévoit ce qui suit : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer. *A contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce, à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de baser sa décision sur des circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG prévoit ce qui suit : « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, la partie étatique reproche au demandeur, d'une part, un dépôt tardif des déclarations fiscales de la société ... pour l'année d'imposition 2009 et, d'autre part, une contravention aux paragraphes 5 et 6 StAnpG, au motif qu'il aurait prélevé, dans son intégralité, via son compte-courant d'associé et sous le couvert d'une cession de parts, la plus-value dégagée par une vente immobilière réalisée au cours de

l'année d'imposition 2009, laquelle aurait donné lieu à la constitution d'une réserve immunisée, en application de l'article 54 LIR.

S'agissant du premier reproche, le tribunal relève que si, dans le dernier état de ses conclusions, le demandeur ne conteste plus que les déclarations d'impôt pour l'année d'imposition 2009 n'auraient pas été déposées endéans le délai légal par la société ..., il insiste sur le fait que cette circonstance ne lui serait pas imputable, au motif qu'il aurait démissionné de ses fonctions d'administrateur-délégué le ..., soit avant l'expiration dudit délai.

Il se dégage des pièces soumises aux tribunal ainsi que des explications non contestées des parties que le demandeur a été nommé administrateur et administrateur-délégué de la société ... le ..., fonctions dont il a démissionné lors de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du ..., cette démission ayant été déposée au Registre de Commerce et des Sociétés, ci-après dénommé « le RCS », le Il ressort, par ailleurs, d'une convention de cession de parts du ... qu'à cette date le demandeur, jusque lors actionnaire unique de la société ..., a cédé l'intégralité des actions de cette dernière à Monsieur ..., Monsieur ... et Monsieur ..., lesquels avaient, par ailleurs, été nommés administrateurs de la société ... pour une durée de six ans lors de la susdite assemblée générale extraordinaire des actionnaires du

Le délégué du gouvernement soutient que malgré la démission susvisée, le demandeur aurait continué de « (...) *jouer un rôle actif* (...) » au sein de la société ..., ainsi que cela ressortirait de l'échange de courriers entre celle-ci et le bureau d'imposition.

A cet égard, le tribunal relève que par courrier du 13 mai 2012 portant l'entête de la société ..., dont le demandeur est l'associé et le gérant unique et qui a pour objet social « (...) *l'exécution de tous travaux comptables, l'organisation administrative et le conseil fiscal* (...) », ainsi que cela se dégage de l'extrait du RCS figurant au dossier fiscal, Monsieur ... s'est adressé au bureau d'imposition en ces termes :

« (...) J'ai bien reçu votre courrier qui concerne la société émarginée.

Le siège de cette société va être modifié pour intégrer de nouveaux locaux plus adaptés.

En attendant ce changement, pouvez-vous adresser tout courrier à

*... SA
c/o ... sàrl
.... ».*

Par ailleurs, dans un courrier du 27 août 2012 portant lui-aussi l'entête de la société ... et faisant suite à un courrier adressé le 26 juillet 2012 à la société ... par le bureau d'imposition, rédigé en ces termes « (...) *Concerne : Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2010* (...) *Etant donné qu'au cours des derniers exercices l'endettement de M ... envers la société a augmenté considérablement, veuillez me faire parvenir le contrat de prêt y relatif. Si un tel contrat n'existe pas, M. ... est invité à manifester une intention claire jusqu'au 15 août 2012 au plus tard de procéder au remboursement de cette*

dette, faute de quoi les sommes prélevées seront considérées intégralement comme distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164(3) L.I.R. (...) », le demandeur s'est adressé au bureau d'imposition en les termes suivants :

« (...) Je lis votre courrier du 26-7-2012 en ce dossier.

..., alors détenteur de 100% des actions de la SA ... a cédé celles-ci en date du

La dette de ... envers cette société s'élevait à cette date à ... euros.

Le calcul de la valeur des actions aboutissait à un total de ... euros.

En s'engageant à rembourser le solde de la dette de ..., le montant de ... [euros] fut déduit du prix d'acquisition des actions. C'est ainsi que le solde de ... euros, fut versé par les acquéreurs à ..., cédant ses actions.

Les acquéreurs sont :

- ... (...)

- ... (...)

- ... (...).

En ce qui concerne la dette de ... envers la société ... SA, celle-ci a été cédée aux trois personnes reprises ci-dessus.

Nous devons nous rencontrer prochainement ces personnes et moi-même en vue de finaliser le bilan au 31.12.2011.

Monsieur ... doit me remettre, entre autres, les éléments relatifs au emploi de la réserve immunisée.

De ce que Monsieur ... me dit au téléphone, le remboursement de cette créance de ... euros aurait eu lieu en 2011.

Je vous déposerai le bilan et sa déclaration fiscale dès que faits. (...) ».

Le tribunal retient que s'il se dégage de cet échange de courriers que, suite à sa démission de ses fonctions d'administrateur et d'administrateur-délégué de la société ..., le demandeur a réceptionné le courrier adressé à celle-ci par le bureau d'imposition et y a répondu, au moins à deux reprises, par l'intermédiaire de la société ..., cette circonstance est néanmoins insuffisante pour en déduire que le demandeur soit qualifié de dirigeant de fait ou de dirigeant apparent de la société ..., au sens du paragraphe 108 AO, pour la période postérieure à la susdite démission. En effet, il ne ressort pas de cet échange de courriers que le rôle du demandeur aurait dépassé celui de l'expert-comptable de ladite société, les termes employés par l'intéressé ne permettant plus

particulièrement pas de conclure qu'il se serait comporté à l'égard des tiers, dont l'administration des Contributions directes, comme ayant le pouvoir de disposer. Il s'ensuit que le demandeur ne saurait voir sa responsabilité engagée pour des manquements commis par la société ... à ses obligations fiscales postérieurement à la démission susvisée.

Cette conclusion n'est pas énervée par la référence faite par la partie étatique au paragraphe 110 AO, aux termes duquel « *Das Erlöschen der Vertretungsmacht oder der Vollmacht läßt die Pflichten der Vertreter und Bevollmächtigten unberührt, soweit es sich um die vorangegangene Zeit handelt* », cette disposition se limitant à prévoir que l'extinction du pouvoir de représentation d'un représentant est sans incidence sur ses obligations se rapportant à la période pendant laquelle il était investi dudit pouvoir, sans pour autant mettre à la charge de l'ancien représentant une responsabilité pour des manquements commis par le représenté après cette période.

Etant donné que la partie étatique ne conteste pas que le délai pour le dépôt des déclarations fiscales de la société ... pour l'année d'imposition 2009 n'a expiré que le 31 mai 2010, soit trois mois après la démission de Monsieur ... de ses mandats d'administrateur et d'administrateur-délégué, le tribunal retient que la tardiveté du dépôt desdites déclarations n'est pas imputable au demandeur, tel que ce dernier le soutient à juste titre, de sorte que le reproche afférent ne saurait justifier l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux à son encontre.

S'agissant ensuite du second reproche à la base du bulletin d'appel en garantie déferé, tiré de la contravention aux paragraphes 5 et 6 StAnpG, au motif que le demandeur aurait prélevé, dans son intégralité, le produit d'une vente immobilière via son compte courant associé, sous le couvert d'une prétendue cession de parts, le tribunal relève en premier lieu qu'il est constant en cause qu'au cours de l'année d'imposition 2009, la société ... a vendu un immeuble et que la plus-value dégagée lors de cette vente, s'élevant à ... euros, a donné lieu à la constitution d'une réserve immunisée en application de l'article 54 LIR, aux termes duquel « *(1) Lorsqu'en cours d'exploitation une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable est aliénée, la plus-value dégagée peut être transférée sur les immobilisations acquises ou constituées par l'entreprise en remploi du prix de cession. (...)*

(3) La plus-value non encore transférée à la fin de l'exercice d'exploitation pendant lequel l'aliénation a eu lieu, peut être immunisée à condition que

1. l'exploitant envisage de réinvestir en immobilisations dans son entreprise une somme égale au prix de cession de l'élément aliéné ou à la fraction non encore réinvestie de ce prix;

2. l'exploitant dispose d'une comptabilité commerciale régulière à partir du début de l'exercice d'exploitation au cours duquel a eu lieu l'aliénation;

3. la plus-value non encore transférée soit inscrite et maintenue intacte à un poste spécial du bilan dès la fin de l'exercice d'exploitation pendant lequel a eu lieu l'aliénation.

(4) L'immunisation dont question à l'alinéa précédent prend fin

1. lorsqu'une quelconque des conditions prévues cesse d'être remplie;

2. lorsque l'exploitant réinvestit, selon les modalités prévues au premier alinéa ci-dessus, une somme égale au prix de cession de l'élément aliéné ou de la fraction non encore réinvestie de ce prix;

3. à défaut de réinvestissement, à la fin du deuxième exercice d'exploitation suivant celui de l'aliénation, ce délai pouvant être prorogé par l'administration des contributions sur demande motivée de l'exploitant;

4. lors de la cession en bloc et à titre onéreux ou de la cessation définitive de l'entreprise.

(5) La plus-value cessant d'être immunisée doit être rattachée au résultat de l'exercice d'exploitation en cours. Toutefois, dans le cas visé au numéro 2 de l'alinéa précédent, elle peut être transférée sur les immobilisations acquises en remploi. (...) ».

Le 5 mai 2010, le bureau d'imposition a émis à l'encontre de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2009, aux termes desquels aucun impôt n'était dû.

Le 20 mars 2012, le bureau d'imposition s'est adressé à la société ... en ces termes : « (...) *Concerne : Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010 (...) Par la présente je vous informe, dans le cadre du §205 AO, que les conditions de l'article 54 L.I.R., immunisation d'une plus-value, ne sont pas remplies au 31.12.2011. Votre bénéfice sera par conséquent majoré de la plus-value immobilisée au montant de ... EUR. (...)* ».

Suite au courrier susmentionné du bureau d'imposition du 26 juillet 2012, dans lequel ce dernier a invité la société ... à lui fournir des explications quant à l'endettement de Monsieur ... à son égard, et à la prise de position afférente de la société ... par courrier du 27 août 2012, signé par le demandeur et portant l'entête de la société ..., ces courriers ayant été cités *in extenso* ci-avant, le bureau d'imposition a, par courrier du 10 septembre 2012, demandé à la société ... de compléter sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2010 par la fourniture des pièces suivantes :

« (...) • Copie [de] la cession des parts sociales datant du
• Copie des calculs de la valeur retenue pour les parts
• Copie de la convention réglant la cession de la dette de Monsieur ... envers la société
(...) ».

Le 29 octobre 2014, le bureau d'imposition a émis à l'encontre de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal rectifiés pour l'année d'imposition 2009, aux termes desquels il a été tenu compte, dans le cadre de la fixation de l'impôt dû par la société ..., de la plus-value réalisée lors de la susdite vente immobilière et ayant donné lieu à la constitution d'une réserve immunisée, lesdits bulletins précisant ce qui suit : « (...) *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants (...)*

Rectification en vertu du paragraphe 222 (1) AO.

Imposition en application des §§ 5 et 6 StAnpG.

§ 5 StAnpG (1) „*Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung massgebend.*“

§ 6(1) StAnpG „*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*“

§ 6(2) StAnpG „Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“ (...) ».

Force est au tribunal de constater que ces bulletins d'impôt sont motivés par les mêmes faits que ceux qui se trouvent à la base du bulletin d'appel en garantie litigieux, à savoir une contravention aux paragraphes 5 et 6 StAnpG, tel que relevé par ailleurs par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique.

Dans la mesure où il n'est pas soutenu, ni *a fortiori* prouvé que les bulletins d'impôt susvisés du 29 octobre 2014 auraient fait l'objet d'une réclamation dans le délai légal, ils ont acquis autorité de chose décidée à l'égard de la société

Se pose dès lors la question de savoir si le demandeur est en droit de contester, dans le cadre du présent recours, l'existence d'une contravention aux paragraphes 5 et 6 StAnpG.

A cet égard, le tribunal relève que le paragraphe 119 AO prévoit ce qui suit :

« (1) Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Absatz 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem Ihm der Beschluss über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben ist, bekannt gemacht worden ist.

(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten ».

Cette disposition pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose le débiteur principal de l'impôt, tout en exceptant l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie aurait eu la possibilité de réclamer contre ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie.

Cette faculté de faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont peut se prévaloir le débiteur principal de l'impôt implique que la personne appelée en garantie est en droit de soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Le paragraphe 119 AO est sous cet aspect une application de l'assimilation de la personne appelée en garantie au débiteur même de l'impôt posée par le paragraphe 97 (2) AO (Tipke-Kruse, RAO, édit. 1961, ad § 119, nos 2-3 ; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, ad § 119, Anm. 2a).

Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le paragraphe 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin.¹

En l'espèce, il est constant en cause que le demandeur a démissionné de ses mandats d'administrateur et d'administrateur-délégué de la société ... le ..., le tribunal venant, par ailleurs, de retenir qu'il n'est pas établi que suite à cette démission, l'intéressé aurait conservé la qualité de dirigeant de fait ou de dirigeant apparent de celle-ci, au motif qu'il ne se dégage pas des pièces versées en cause que son rôle aurait dépassé celui de l'expert-comptable de ladite société, de sorte qu'à défaut d'avoir été investi d'un pouvoir de représentation à l'égard de la société en question au moment de l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal rectifiés pour l'année 2009 – en l'occurrence le 29 octobre 2014, soit plus de quatre ans après la démission susmentionnée – il n'était juridiquement pas dans une position lui permettant d'introduire en temps utile une réclamation à l'encontre desdits bulletins d'impôts.

Par voie de conséquence, l'exception prévue par le paragraphe 119 (2) AO ne saurait être opposée au demandeur qui est ainsi en droit de soumettre, dans le cadre de son recours dirigé contre la décision directoriale du 25 février 2015 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'appel en garantie litigieux, des moyens tendant à contester l'existence d'un manquement aux paragraphes 5 et 6 StAnpG retenu dans les bulletins susmentionnés du 29 octobre 2014 et constituant l'un des motifs de l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux.

Dans ce contexte, il y a lieu de relever que le paragraphe 5 (1) StAnpG prévoit ce qui suit: « *Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen (zum Beispiel die Begründung oder die Beibehaltung eines Scheinwohnsitzes) sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.* ».

Cette disposition permet dès lors de faire abstraction, dans le cadre de l'imposition, d'opérations fictives et d'imposer l'opération qui est cachée par celle qui est jugée comme étant fictive.

Par ailleurs, le paragraphe 6 StAnpG dispose que: « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (...).* ».

¹ Cour adm., 10 mars 2015, n° 35065C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu.

Cette disposition, qui reflète le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale, règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur. Au vœu dudit paragraphe 6 StAnpG, la reconnaissance d'un abus de droit suppose la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.²

Or, force est au tribunal de constater qu'outre l'affirmation générale de ne pas avoir commis de faute, le demandeur n'a pas émis de contestations circonstanciées par rapport au reproche lui adressé par la partie étatique d'avoir, en contravention aux paragraphes 5 et 6 StAnpG, prélevé dans son intégralité, via son compte courant d'associé et sous le couvert d'une cession de parts, la plus-value dégagée par la vente immobilière susmentionnée ayant donné lieu à la constitution d'une réserve immunisée, en application de l'article 54 LIR, le demandeur étant notamment resté en défaut de fournir la moindre explication quant à l'origine du solde débiteur de son compte courant d'associé, lequel s'est élevé à ... euros au jour de la cession de parts susmentionnée.

S'il est exact que ce n'est que dans son mémoire en duplique et d'ailleurs de manière relativement sommaire que la partie étatique a, pour la première fois, indiqué quel était le comportement concrètement reproché au demandeur dans ce contexte – le bureau d'imposition s'étant, tant dans le bulletin d'appel en garantie litigieux que dans les bulletins d'impôt rectificatifs émis le 29 octobre 2014, limité à citer les paragraphes 5 et 6 StanpG, sans préciser pour quelles raisons il y aurait, en l'espèce, eu une contravention à ces dispositions, la décision directoriale déferée étant également restée muette à ce sujet – il n'en reste pas moins qu'il aurait été loisible au demandeur de solliciter en temps utile l'autorisation de fournir un mémoire supplémentaire pour répondre à ce reproche, ce qu'il n'a pourtant pas fait, la demande afférente formulée oralement à l'audience des plaidoiries du 25 janvier 2016 par son litismandataire, soit quatre mois après le dépôt dudit mémoire en duplique au greffe du tribunal administratif, ayant été rejetée par le vice-président du tribunal de céans pour être tardive, étant encore précisé que le tribunal ne saurait tenir compte des développements oraux présentés à ladite audience des plaidoiries par le litismandataire du demandeur, la procédure devant les juridictions administratives étant essentiellement écrite.

Dans ces circonstances, le tribunal ne dispose pas d'éléments permettant d'énervier le constat de la partie étatique selon lequel le demandeur aurait prélevé dans son intégralité, via son compte courant d'associé et sous le couvert d'une cession de parts, la plus-value dégagée lors de la vente immobilière susmentionnée, cette somme ayant été affectée à une réserve immunisée, de sorte à ne pas avoir été imposée, dans un premier temps, au titre de l'année d'imposition 2009, ces agissements ayant nécessairement eu pour conséquence une réduction substantielle des liquidités à disposition de la société ... et, par conséquent, de sa capacité de paiement des impôts dus aux termes des bulletins d'impôt rectifiés du 29 octobre 2014.

² Trib. adm., 12 juillet 2012, n° 28815 du rôle, confirmé par Cour adm., 7 février 2013, n° 31320C, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 13.

Dans la mesure où un tel comportement est manifestement constitutif d'une « *schuldhafte Verletzung* » des obligations du demandeur envers le fisc, au sens du paragraphe 109 AO, le directeur a valablement pu rejeter la réclamation introduite par le demandeur à l'encontre du bulletin d'appel en garantie litigieux.

Il s'ensuit que le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé, sans qu'il ne soit nécessaire de statuer plus en avant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 17 mars 2016, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto

s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 17 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif